



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

LAS COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS, Y LAS NORMAS DEFERIDAS A SU DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: ¿VULNERA EL DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL?

Autor: Marcuzzi, Adrian

Director: Saieg, Edmundo

2013

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

Resumen

En el presente trabajo se abordaran las principales cuestiones que trata la ley de impuestos a las ganancias respecto de las compras o contrataciones a monotributistas y su deducción frente al impuesto a las ganancias.

El objetivo pretendido en el presente trabajo es analizar A la luz de los principios constitucionales del derecho tributario -igualdad, equidad, libertad económica y legalidad- la posibilidad y/o limitación que tienen los contribuyentes del régimen general de deducir, en el impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con sujetos adheridos al régimen del monotributo.

Tratando de considerar las opiniones de los sectores involucrados, como la intención del legislador, fallo de la corte y opiniones de profesionales.

El trabajo cuenta con la siguiente estructura: presentación de la problemática, estado actual del conocimiento, objetivos, marco teorico a utilizar, hipótesis del trabajo y universo del análisis.

La metodología que se aplicara para el desarrollo del mismo será ley de impuesto a las ganancias, jurisprudencia y publicaciones.

Prologo

El objetivo fundamental del trabajo es comprender desde un punto de vista objetivo y crítico la ley de impuesto a las ganancias respecto a las limitaciones en la deducción de compras a monotributistas, como también observamos opiniones de personajes reconocidos del ámbito legal-impositivo como así también analizamos jurisprudencias de fallos de la corte, como intención del legislador respecto a las leyes de deducción en el aspecto de los monotributistas. Los motivos para desarrollar este trabajo es la controversia del tema ya que a la fecha se discute con mucha aseveración problemas de legalidad, además de esto la gran relevancia que tiene para el país porque recae directamente sobre una gran cantidad de comerciantes que son los monotributistas, muy importantes estos para el desarrollo comercial.

Debo reconocer la cooperación fundamental que tuve para lograr un trabajo más preciso y profundo en temas de interpretación y recolección de la información, asesorado en aspectos de interpretación legal le agradezco la colaboración del futuro abogado de la facultad de la UNT a Juan Ignacio Marcuzzi, agradeciendo también la colaboración de recolección de datos e interpretación de materiales a la contadora María Alejandra Rodríguez.

Capítulo I
Presentación de la problemática.

Sumario: a) Introducción. B) Análisis de la limitación legal a la deducción del gasto. C) Análisis de la reglamentación en lo referente a la limitación del gasto.

A – Introducción.

El Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, más conocido como "monotributo", ha sido instituido por la ley 24977 (BO: 6/7/1998), régimen que fuera reemplazado por la ley 25865 (BO: 19/1/2004), y este último modificado por la ley 26565 (BO: 21/12/2009).

Esta última modificación ha tratado de dotar al régimen de mayor equidad tributaria luego de más de 10 años de experiencia, de modo que sólo accedan al mismo los contribuyentes de baja capacidad contributiva.

El objeto de la presente colaboración es analizar la limitación instituida por el artículo 29 de la ley -artículo que no ha sido modificado en relación con la ley anterior- en cuanto a la posibilidad y/o limitación que poseen los contribuyentes del régimen general de deducir en su balance impositivo las operaciones realizadas con sujetos adheridos al régimen del monotributo, a la luz de los principios constitucionales del derecho tributario.

El referido artículo 29 de la ley del monotributo, que será sometido a análisis, dispone lo siguiente:

Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar, en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%), y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.

El Poder Ejecutivo Nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas (el destacado me pertenece).¹

La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Cuando los vendedores, locadores o prestadores sean sujetos comprendidos en el Título IV del presente Anexo, será de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 32.

Como se puede advertir, este tema es de vital importancia respecto del contribuyente que, estando en el régimen general, adquiere bienes o

¹Art 29, Ley de Monotributo (Nº 26565, B.O. 21/12/2009).

servicios de un monotributista, al imponérsele limitaciones a la hora de deducir el gasto en el impuesto a las ganancias, siendo esta disposición correlativamente trascendente para el monotributista quien, frente a esta limitación, queda en desventaja en relación con sujetos del régimen general que realizan su misma actividad, ya que podrá eventualmente perder la posibilidad de efectuar operaciones comerciales.

Con este trabajo, se pretende analizar la limitación desde estos dos puntos de vista:

- a) El tratamiento *legal* diferencial, que se da a la deducción del gasto según fuere realizado con un sujeto del régimen general o del Régimen Simplificado, bajo la óptica del principio de **equidad** dispuesto por nuestra Constitución Nacional.
- b) El eventual exceso *reglamentario* del Poder Ejecutivo que, en uso de las facultades conferidas por la ley, limita aun más la deducción, yendo más allá del límite previsto en la norma legal, so pena de violar el principio de **legalidad** y transformándose, por lo tanto, en inconstitucional el artículo 43 del decreto reglamentario 1/2010 (reglamentario del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes).

b – Análisis de la limitación legal a la deducción del gasto.

El artículo 29 de la ley dispone que sólo serán deducibles del impuesto a las ganancias las adquisiciones a monotributistas "no recurrentes" hasta un diez por ciento (10%) sobre el total de compras del ejercicio respecto del mismo proveedor y hasta un treinta por ciento (30%) sobre la misma base respecto del conjunto de proveedores, no siendo aplicable la limitación cuando las operaciones revistan el carácter de recurrentes.

Luego, el artículo 36 de la resolución general (AFIP) 2746 determina que, a los efectos del artículo 29 del "Anexo", revisten el carácter de "recurrentes" las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:

- a) 23, de tratarse de compras, o
- b) 9, de tratarse de locaciones o prestaciones.

Está claro que la intención del legislador, al imponer esta limitación a erogaciones que serían plenamente deducibles por estar afectadas a la obtención de ganancias gravadas o al mantenimiento de su fuente generadora, es evitar la evasión impositiva producida por la obtención de "facturas de favor", con la finalidad de disminuir la carga tributaria final. Pero con la redacción otorgada a la ley, el legislador avanza sobre las relaciones jurídicas privadas, introduciendo limitaciones y orientando las operaciones hacia determinados sujetos, en este caso aquellos incluidos en el régimen general, en desmedro de los pequeños contribuyentes, afectando así **derechos y garantías constitucionales**.

Esta diferencia de tratamiento viola el principio de **igualdad**, previsto en el artículo 16 de nuestra Constitución Nacional, que reza lo siguiente:

*La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. **La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.***

De la jurisprudencia de la Corte Suprema se deduce que la aplicación del principio de igualdad, dentro del sistema tributario argentino, está dada por otorgar "el mismo tratamiento a quienes estén en análoga situación". Por otra parte, el profesor Ramón Valdés Costa sostiene que el principio de igualdad ante las cargas públicas puede ser encarado desde tres puntos de vista: igualdad en la ley, por la ley y ante la ley. Ello implica que la ley no puede

contener discriminaciones arbitrarias, que la ley puede buscar una igualación por medio de la distribución de la riqueza y que la Administración no puede efectuar discriminaciones no incluidas en la ley.²

La ley debe dar igual tratamiento a quienes están en análoga situación, no haciendo discriminaciones arbitrarias respecto de categorías de contribuyentes, como en este caso. Nótese que lo que se cuestiona no es la limitación a la deducibilidad de un gasto, materia sobre la cual el legislador tiene facultades. Lo que se está cuestionando es la discriminación de los contribuyentes del Régimen Simplificado frente a los contribuyentes del régimen general.

Por otra parte, obsérvese que el contribuyente que adquirió bienes o recibió prestaciones de servicios por parte de un sujeto adherido al monotributo ni siquiera tiene la posibilidad de probar que la operación realmente se realizó, porque no lo prevé la ley, con lo cual también se vulnera el ***"principio de la realidad económica", propio del derecho tributario.***

Incluso el contribuyente que realiza una operación con un sujeto del Régimen Simplificado está en peor situación, teniendo la factura "C" emitida en legal forma, que si realizó la operación "sin factura" .Esto es así, por cuanto la misma ley de impuesto a las ganancias establece que si una operación "carece" de documentación, *y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas* (instituto de salidas no documentadas -art. 37, LG-), la misma no será deducible en el impuesto a las ganancias. Ergo, si puede probarse que la misma fue realizada para la obtención de ganancias gravadas, o el mantenimiento de la fuente generadora de riqueza, entonces

² NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, 3a. Ed, Ed, Lexis-Nexis, (Bs. As -2006), pág. 26.

sí será deducible. Por lo expuesto, con esta limitación arbitraria contenida en la ley del monotributo se está induciendo a un efecto no deseado: es preferible no tener factura a tener una factura "C" emitida en legal forma, porque no contando con el respectivo comprobante, la ley da la posibilidad de probar que la operación se realizó, en tanto que si se posee la factura "C", no cabe tal "beneficio".

Todo ello debería preverse en la ley del monotributo para esta situación, a los efectos de evitar la discriminación de los contribuyentes monotributistas, los que se ven seriamente perjudicados con esta limitación. Basta imaginar que, en este universo de contribuyentes, se encuentran quienes realizan oficios como pintores, plomeros, electricistas y gasistas, entre otros, así como también en tareas vinculadas con la actividad agropecuaria. Estos sujetos quedan limitados a prestar sus servicios a particulares o a otros monotributistas, ya que los sujetos del régimen general desistirán de contratar con ellos, porque no podrán deducir el gasto que **realmente** tienen. Y recordemos que la ley del monotributo se dictó para incorporar a innumerables oficios al circuito de operaciones registradas.

Esta situación lleva al efecto no deseado por la legislación de colocar al pequeño contribuyente en una situación **discriminatoria** respecto de aquel que tiene mayor estructura y envergadura, y puede afrontar el costo impositivo de acceder al régimen general perdiendo operaciones comerciales, o bien producir el otro efecto no deseado, el de directamente "no solicitar factura", para luego contar con la posibilidad de discutir su deducibilidad por el instituto de la "salida no documentada".

De todos modos, entiendo que aunque la ley del monotributo no prevea la posibilidad de deducir el gasto en su totalidad cuando pueda probarse que el mismo se realizó, el contribuyente podría hacer valer el principio propio del derecho tributario de "realidad económica", el cual no es privativo del sujeto

activo de la obligación tributaria, sino que también le cabe al sujeto pasivo cuando le beneficia.

La utilización de este tipo de limitaciones y prohibiciones legales para impedir reales o supuestas disminuciones de tributos resulta una inadecuada aplicación de la función legislativa en busca de subsanar la ineficacia de la labor fiscalizadora del Órgano de Aplicación. El legislador está recortando la libertad de contratación de los sujetos para obtener resultados de carácter fiscal. La norma avanza **sobre la libertad económica y sobre la igualdad** de los contribuyentes, tornándola inconstitucional.

Es importante destacar la posición del Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo ["Golba Construcciones SA s/apelación s/impuesto a las ganancias"](#) (TFN - Sala A - 7/6/2006), que dictaminó que el planteo de inconstitucionalidad con fundamento en la garantía de igualdad no puede formularse en principio, sino por aquellos respecto de los cuales la ley atacada establece la discriminación -en este caso, los monotributistas-, en tanto sólo el titular actual del derecho que se pretende vulnerado puede peticionar y obtener el ejercicio del control de constitucionalidad de las leyes. También en este fallo el Tribunal señaló "que el principio de igualdad, que establece el artículo 16 de la Constitución Nacional, sólo requiere que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos lo que se concede a otros en idénticas circunstancias, mas no impide que el legislador contemple en forma diferente situaciones que se consideren distintas, cuando las distinciones no sean arbitrarias ni respondan a un propósito de hostilidad contra determinados individuos o grupos de personas, ni encierren indebido privilegio personal o de grupo". Es decir que el Tribunal sostiene que el planteo de inconstitucionalidad debería ser planteado por el sujeto monotributista, que es quien ve afectada la garantía de igualdad, y no por la empresa que no ha podido deducir el gasto en el impuesto a las ganancias. A mi entender, la ley está efectuando discriminaciones en desmedro del

monotributista: hay desigualdad de tratamiento en la misma ley para el desarrollo de las mismas actividades, según el régimen en el que se encuentre inscripto el sujeto, razón por la cual el responsable monotributista estaría en condiciones de efectuar dicho planteo.³

C – Análisis de la reglamentación en lo referente a la limitación del gasto.

El artículo 29 de la ley 26565 es reglamentado por el artículo 43 del decreto 1/2010 (BO: 5/1/2010), haciendo uso de la facultad conferida en el mismo al Poder Ejecutivo de reducir los porcentajes indicados **hasta en un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas.**

Y el decreto dispone lo siguiente:

Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), por las operaciones efectuadas con éstos, sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:

- a) Respecto de un mismo proveedor: hasta un dos por ciento (2%), y*
- b) Respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del ocho por ciento (8%).*

Los porcentajes señalados en los incisos precedentes se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal.

³ FERRARO, Ricardo H. Actualidad Tributaria de Impuestos, (2004), pág. 1645.

El decreto reglamentario, en mi opinión, se extralimita, porque reduce el porcentaje del diez por ciento (10%) al dos por ciento (2%) en el caso de un mismo proveedor, y del treinta por ciento (30%) al ocho por ciento (8%) respecto del conjunto de proveedores monotributistas, siendo que la ley no le otorga la facultad de reducir el porcentaje **al dos por ciento (2%) y al ocho por ciento (8%), respectivamente, sino en el dos por ciento (2%) y en el ocho por ciento (8%), respectivamente, de las limitaciones legales establecidas**. La preposición "en" tiene un significado en la redacción de la ley que el decreto lo omite lisa y llanamente.

En efecto, el artículo 29 de la ley establece la facultad de reducir el porcentaje del diez por ciento (10%) hasta **en** un dos por ciento (2%), que es muy distinto a decir que tiene la facultad de reducir el porcentaje hasta un dos por ciento (2%). En el primer caso, la facultad quedaría limitada a la posibilidad de reducir el diez por ciento (10%) en un dos por ciento (2%), es decir, reducir dos décimas por ciento (0,2%) -el 2% de 10-, con lo cual quedaría el tope reducido al nueve con ocho décimas por ciento (9,8%). Hasta allí llega la facultad limitatoria del Poder Ejecutivo; exceder dicho límite implicaría convertir la norma en ilegal por exceder el texto legal.

Asimismo, el tope del treinta por ciento (30%) para el total de proveedores monotributistas puede ser reducido **en hasta el ocho por ciento (8%), es decir hasta un dos con cuatro décimas por ciento (2,4%) -8% de 30-**, de modo que, como máximo, podría fijar el decreto el límite en el veintisiete con seis décimas por ciento (27,6%).

Al omitir la preposición "**en**", el reglamento está alterando la letra de la ley, y por lo tanto, excediendo su facultad reglamentaria, quedando a todas luces dicho artículo como inconstitucional.

Si la intención del legislador hubiere sido realmente la plasmada en el decreto reglamentario, merece una reforma legal, ya que el uso de la

preposición "en" en su articulado lleva a una interpretación totalmente diferente de la dada por el Poder Ejecutivo.

Recordemos que en el texto anterior del régimen bajo análisis se encontraba idéntica norma a la analizada.

En derecho existen distintos criterios de interpretación, es decir, de determinar el sentido y el alcance de una norma en relación con los hechos a los cuales se aplica. En este caso, estaría realizando un análisis literal o gramatical de la norma, que si bien puede no ser el utilizado exclusivamente en materia tributaria, porque el legislador puede no ser un técnico en ella, es un método de gran relevancia cuando se utiliza razonablemente, ya que están involucrados derechos y garantías constitucionales, y la interpretación literal da certeza y seguridad jurídica a los particulares. Tanto es así que la Corte Suprema declaró lo que sigue:

*No cabe al Tribunal apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por éste, pues de hacerlo así olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, **y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación, la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquélla (Fallos: 218:56 y 299:167).***

En la causa "Agencia Nórdica SA" (CSJN - 11/6/1985), la Corte ha dicho lo siguiente:

La primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal si no media debate y declaración de inconstitucionalidad, pues la exégesis de la norma, aun con el fin de adecuación a principios y garantías

*constitucionales, debe practicarse sin violación de su letra o de su espíritu.*⁴

A su vez, Horacio García Belsunce sostiene lo siguiente:

*En el derecho tributario, quizá más que en otras ramas del derecho, asume primordial importancia el texto expreso de la ley para la función interpretativa, atento al principio de la legalidad como fuente única y exclusiva de la imposición, que exige que sólo por norma expresa de la ley puede nacer la obligación tributaria y que no hay, en consecuencia, impuesto sin ley expresa que lo determine.*⁵

Por otra parte, entiendo que también se excede el reglamento al omitir la última parte del segundo párrafo del artículo 29 de la ley, que establece lo que sigue:

*El Poder Ejecutivo Nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, **de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas.***

Esto implica, en mi consideración, que el uso de dicha facultad debería hacerse con un criterio de razonabilidad en función de zonas, regiones o actividades económicas en las cuales se haya detectado que existe abuso de deducciones de gastos de monotributistas para producir la disminución de la carga impositiva total. De ninguna manera puede establecerse la limitación al universo de contribuyentes, porque se está violando el principio de legalidad, excediendo el texto normativo, y alterándose el espíritu y la finalidad de la norma plasmada por la intención del legislador.

⁴ Corte Suprema Justicia Nación, Causa "Agencia Nórdica SA" (11/6/1985).

⁵ GARCIA BELSUNCE, Horacio, función y Análisis Al Derecho Tributario (s.d.), pág. 16.

Así como, por ejemplo, cuando la ley establece que el parámetro "energía eléctrica consumida" o "superficie ocupada" no será tenido en cuenta para su categorización en determinadas actividades, delegando la facultad al Fisco de establecer cuáles serán las excluidas, de la misma manera, en este caso, la ley delega en el Poder Ejecutivo la facultad de reducir el tope legal impuesto, pero no en todos los casos, sino de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas. Este mandato legal no es tenido en cuenta por el reglamentador, constituyendo otra clara inconstitucionalidad de la norma reglamentaria.

El decreto reglamentario, en su artículo 43, está excediendo su facultad reglamentaria e introduciendo modificaciones de significación al artículo 29 de la ley.

Capítulo II

Estado actual del conocimiento.

Sumario: a) Extracto ley 24977 régimen simplificado para pequeños contribuyentes monotributos. B) Normas referidas al impuesto a las ganancias. C) Extracto de la resolución general (afip) 2746.

A – Extracto ley 24977 régimen simplificado para pequeños contribuyentes monotributo.

Con el propósito de atenuar sus consecuencias, en la resolución general 619/1999 se dispuso que las limitaciones establecidas en el artículo 30 de la ley 24977 no serían de aplicación en caso de que las operaciones realizadas con contribuyentes monotributistas tuvieran carácter "recurrente", entendiendo por tales a más de 9 locaciones o prestaciones, o 23 compras realizadas con el mismo sujeto proveedor. Por operación debe entenderse toda prestación discriminada que haya sido objeto de un contrato, se le haya asignado un precio determinado y por cuyo cumplimiento deba emitirse una factura; o las prestaciones sucesivamente cumplidas en el curso de un contrato de ejecución continuada cuya ejecución parcial dé lugar a pagos parciales, aunque también es concebible que, según la intención común de

las partes, la operación consista en la construcción de la obra íntegra en los términos pactados o la realización completa de los trabajos, sin que, en abstracto, tampoco quepa excluir de plano la posibilidad de que en una factura se individualicen varias operaciones.

Art. 43 - Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), por las operaciones efectuadas con estos, solo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:

- a) Respecto de un mismo proveedor: hasta un dos por ciento (2%), y
- b) Respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del ocho por ciento (8%).

Los porcentajes señalados en los incisos precedentes se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal.⁶

B-Normas referidas al impuesto a las ganancias.

Art. 29 - Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a

⁶ Art 43 Decreto Reglamentario, Ley de Monotributo, (N° 26565 B.O. 5/1/2010).

los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.

El Poder Ejecutivo Nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas.⁷

La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Cuando los vendedores, locadores o prestadores sean sujetos comprendidos en el Título IV del presente Anexo, será de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 32.

c-Extracto de la resolución general (afip) 2746.Titulo II capitulo I operaciones recurrentes.

Art. 36 - A efectos de las limitaciones dispuestas en el tercer párrafo del artículo 29 del "Anexo", revisten el carácter de "recurrentes", las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:

a) Veintitrés (23), de tratarse de compras, o

⁷Art 29, Ley de Monotributo, (N° 26565 B.O. 21/12/2009).

b) Nueve (9), de tratarse de locaciones o prestaciones.

Capítulo III

Objetivos.

Sumario: a) Análisis de la limitación legal a la deducción del gasto. B) Recurrencia una excepción a la regla. C) Situación sobre los bienes de uso. D) Monotributo vs principio de la igualdad.

A – Análisis de la limitación legal a la deducción del gasto.

Con este trabajo, se pretende analizar la limitación desde estos dos puntos de vista:

- a) El tratamiento *legal* diferencial, que se da a la deducción del gasto según fuere realizado con un sujeto del régimen general o del Régimen Simplificado, bajo la óptica del principio de **equidad** dispuesto por nuestra Constitución Nacional.
- b) El eventual exceso *reglamentario* del Poder Ejecutivo que, en uso de las facultades conferidas por la ley, limita aun más la deducción, yendo más allá del límite previsto en la norma legal, so pena de violar el principio de **legalidad** y transformándose, por lo tanto, en inconstitucional el artículo 43

del decreto reglamentario 1/2010 (reglamentario del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes).⁸

Para continuar la exposición de este sumario (A – Análisis de la limitación legal a la deducción del gasto.) me remito a lo ya expuesto en el capítulo I sumario B.

B – Recurrencia, una excepción a la regla.

La Resolución General (AFIP) 2150, define en su artículo 36 el concepto de "**recurrencia**" especificando que se trata de las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:

- 23: de tratarse de compras o
- 9: de tratarse de locaciones o prestaciones.

Podemos ver que se otorga preferencia para la deducción a las operaciones que sean realizadas en forma reiterada y en un mismo ejercicio fiscal con un mismo proveedor, persiguiendo también este mecanismo el objetivo de evitar maniobras evasivas del impuesto.

Otra cuestión a considerar es la de **cómo contar el total de operaciones realizadas**. Este interrogante ya fue respondido en el fallo Golba Construcciones S.A. del 7/6/06, donde la sala A del Tribunal Fiscal de la Nación expresó que "En este sentido, este Tribunal estima que el Régimen del Monotributo nítidamente -por sus fines y objetivos- conceptúa a la "operación" teniendo en cuenta las ventas, obras y locaciones o prestaciones

⁸ NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén, Óp. Cit., pág. 26.

de servicios a los cuales se obligan los monotributistas, atendiendo a la obtención final de la cosa, obra o servicio que se persiga a través de su contratación, y no a las actividades que en pos de dicho objeto final aquella se compone".

Conforme lo expuesto, resulta que la cantidad de operaciones realizadas no debe necesariamente coincidir con el número de facturas emitidas por el proveedor en cuestión, debiendo tenerse en cuenta para el caso de compra de bienes el momento de cada entrega y cuando se trate de servicios, resultan cuestiones a tener en cuenta la forma en que habitualmente el proveedor ofrece y presta el sistema.

En cuanto al ejercicio fiscal a considerar a efectos de determinar qué operaciones revisten el carácter de recurrentes, debe estarse al periodo fiscal que se esté liquidando (art. 36 de la RG 2150/2006 AFIP).

A los fines de considerar la cantidad de operaciones para determinar la recurrencia, se computarán todas las operaciones que se hubieren efectuado en el periodo con el proveedor que se esté analizando, debiendo incluirse también aquellas en las que dicho proveedor hubiere adoptado la calidad de responsable inscripto.

El concepto de operación recurrente no resulta aplicable cuando el sujeto proveedor se encuentre inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales, los cuales se encuentran alcanzadas por los límites fijados del 8% y 2%.⁹

⁹ Ibíd.

C – Situación sobre los bienes de uso.

Para el caso de las **compras de bienes de uso efectuadas a monotributistas que no operen en forma recurrente**, la pregunta a responder sería ¿qué monto debe considerarse a efectos de calcular los topes mencionados?, ¿el total del valor de adquisición del bien o la amortización del período?

Si bien la alternativa de utilizar para la base de cálculo el valor de la amortización del periodo resulta razonable, ello se contrapone a lo que surge del texto de la norma, por lo que debe considerarse el monto total de ingreso al activo del bien de uso adquirido a efectos de aplicar los topes previstos.

D – Monotributo vs Principio de la igualdad.

Las limitaciones mencionadas precedentemente generan distorsiones, poniendo en una situación de desventaja a aquellos proveedores que adopten la calidad de monotributistas respecto de aquellos que opten por permanecer como responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado, ya que obviamente los adquirentes de bienes o servicios preferirán realizar operaciones con aquellos proveedores sobre los cuales puedan deducir íntegramente el gasto.

Por otra parte el concepto de recurrencia favorece por un lado la permanencia como proveedores de algunos contribuyentes y dificulta el ingreso de aquellos nuevos proveedores monotributistas que intenten ofrecer sus servicios.

Esta serie de diferenciaciones pone en juego el principio de igualdad consagrado en el art. 16 de nuestra constitución, debiendo cualquier norma que contradiga este principio ser tachada de inconstitucional, vedándose en consecuencia su aplicación.

Sin embargo, esta igualdad postulada por la Constitución Nacional como base de la tributación, no se contrapone a la formación de categorías sujetas a tributaciones diversas, siempre que en su conformación haya sido efectuada sobre bases razonables y no distinciones arbitrarias.

Por otra parte, cabe señalar que en virtud a lo establecido por el artículo 75, inciso 18) de la Constitución Nacional, El Congreso está facultado para eximir de impuestos, tasas y contribuciones nacionales, provinciales y municipales a aquellas empresas o actividades a las cuales decida beneficiar mediante el otorgamiento de concesiones temporales de privilegios.

Por lo expuesto es que al no obedecer la limitación bajo análisis a algún criterio razonable ni estar justificada su aplicación en lo establecido por el art. 75 de la Constitución Nacional resulta violatoria del principio de igualdad, siendo por lo tanto inconstitucional.

Las limitaciones que se imponen en la ley del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes respecto del cómputo como deducción en el Impuesto a las Ganancias de las locaciones de servicios y compras realizadas con los sujetos adheridos a dicho régimen resultan **violatorias del principio de igualdad** atento establecer diferencias que ponen en desventaja competitiva a algunos sujetos respecto de otros.

En otro orden, y más allá de la inconstitucionalidad de la que pudiera adolecer la norma, cabe señalar que el hecho de establecer normas externas

al propio impuesto que se liquida (Impuesto a las Ganancias), solo aporta confusión y dificultad para su cálculo.

Es decir, si bien se puede entender que el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes es una norma complementaria del Impuesto a las Ganancias, este autor entiende que por cuestiones de prolijidad las limitaciones establecidas por el art. 30 analizado debieron haber sido incluidas dentro de la propia ley del Impuesto a las Ganancias.

Capítulo IV
Marco teórico a utilizar.

Sumario: a) Normas referidas al impuesto a las ganancias anexo 29, 32 dr: 41, 42, 43. B) Jurisprudencia judicial operaciones con proveedor monotributista. C) Resolución general (afip) 2746 2616 y modificatoria. D) Jurisprudencia Golba construcciones. E) Dictamen (DAT) N° 09/2009. Impuesto a las Ganancias. Compras efectuadas a monotributistas: límites en su deducción. F) Jurisprudencia Cinergy sa. G) Opinión afip ante consultas por contribuyentes.(ID 664999).

A – Normas referidas al impuesto a las ganancias anexo 29,32 DR 41,42,43.

Adhesión al Régimen Simplificado con posterioridad al inicio del año calendario o al cierre del ejercicio comercial: los responsables que adhieran al Régimen Simplificado con posterioridad al inicio del año calendario o al cierre del ejercicio comercial de que se trate, según corresponda, deberán computar en la determinación del impuesto a las

ganancias el resultado atribuible al período comprendido entre dicho inicio o cierre y el último día del mes en que efectuaron la opción, ambos inclusive.

Renuncia al Régimen Simplificado: cuando se renuncie al Régimen Simplificado, la determinación del impuesto a las ganancias del período comprendido entre el primer día del mes siguiente al de la renuncia y el de la finalización del ejercicio, ambos inclusive, se practicará con arreglo a las normas de la ley de dicho tributo considerando los ingresos y gastos devengados o percibidos, según corresponda, en ese lapso. A tal fin las deducciones en concepto de amortización por desgaste, relativas a bienes de uso en existencia, se computarán en forma proporcional a la cantidad de meses calendario que abarque el mencionado lapso o desde la adquisición, respecto del día de cierre del ejercicio.

Declaración Jurada del impuesto a las ganancias: el pequeño contribuyente que adhiera al Régimen Simplificado deberá presentar la Declaración Jurada correspondiente al impuesto a las ganancias, únicamente cuando:

- a) La adhesión se produzca con posterioridad al inicio del año calendario, en la medida en que se hayan efectuado actividades sujetas al impuesto a las ganancias con anterioridad a su incorporación.
- b) Deba continuar cumpliendo sus obligaciones de determinación y/o ingreso del impuesto a las ganancias, respecto de las actividades no incluidas en el Régimen Simplificado, con independencia de su adhesión a este último.

Cómputo de deducciones: los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el Régimen Simplificado - Monotributo - sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un 10% y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un 30%, en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo

ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones. Cabe aclarar, que la limitación precedentemente expuesta no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la AFIP.

Ahora bien, el Poder Ejecutivo nacional se encuentra legalmente facultado a reducir los porcentajes indicados en el párrafo anterior hasta en un 2% y hasta en un 8%, respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas por el art. 8 ° y concordante del Anexo.

De acuerdo con dicha facultad, el Poder Ejecutivo, a través del Dto. 806/2004, redujo los porcentajes establecidos por la norma mencionada, de tal manera que el contribuyente puede computarse por las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un 2%, y hasta un 8% cuando se trate de un conjunto de sujetos proveedores; ambos aplicados sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal.

La excepción a la limitación en el cómputo no será de aplicación cuando el sujeto proveedor se encuentre inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales.

Deducciones. Art. 23, inc. b), de la ley de impuesto a las ganancias: si ellas corresponden, serán computables en su totalidad, excepto cuando ocurran o cesen las causas que determinen su cómputo (nacimiento, casamiento, defunción, etc.), en cuyo caso las deducciones se harán efectivas por períodos mensuales, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 24 de dicha ley.

Ingreso de anticipos en el impuesto a las ganancias: los contribuyentes y/o responsables obligados a ingresar anticipos del impuesto a las ganancias deberán continuar cumpliendo con dicha obligación hasta el mes de la adhesión al Régimen Simplificado, inclusive. A partir del mes calendario inmediato siguiente a la misma, los pequeños contribuyentes quedarán exentos de la citada obligación.

Lo dispuesto precedentemente será de aplicación sólo si el sujeto incluyó todas sus actividades en el Régimen Simplificado. De continuar desarrollando actividades que no se incluyan en el mismo, corresponderá recalcular el impuesto determinado, sin considerar las ganancias atribuibles a la actividad por la que se ingresó al Régimen, a fin de establecer la nueva base de cálculo de los anticipos y el importe de los mismos, en cuyo caso en todo lo no previsto en el presente artículo será de aplicación lo normado en la RG (AFIP) 327/1999, su modif. y sus complementarias.

La liquidación a que se refiere el párrafo anterior deberá efectuarse en papeles de trabajo que se conservarán a disposición del personal fiscalizador del organismo recaudador.

Los sujetos que resulten responsables de continuar presentando la Declaración Jurada del impuesto a las ganancias, por las actividades no incluidas en el Régimen Simplificado, deberán cumplir su obligación de determinación anual e ingreso de este gravamen, según el cronograma de vencimientos que se establezca para cada año fiscal, conforme a lo previsto en las normas pertinentes.

Patrimonio a declarar en la Declaración Jurada del impuesto a las ganancias: será el que resulte al 31 de diciembre del año por el cual se formula la declaración, así como también, el del año anterior.

Vendedores, locadores o prestadores sean sujetos comprendidos en el Régimen de Inclusión Social y Promoción del Trabajo Independiente: los adquirentes, locatarios y/o prestatarios de los sujetos comprendidos en el

denominado "Régimen de Inclusión Social y Promoción del Trabajo Independiente" previsto en el Título IV del Anexo de la ley, no podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con dichos sujetos, excepto respecto de aquellas actividades y supuestos que específicamente, a tal efecto, determine el Fisco.

Doctrina

Deducción de montos pagados a proveedores: al poder los contribuyentes del impuesto a las ganancias, deducir íntegramente los montos pagados a los proveedores que cumplan con los requisitos que a tal efecto dispone el texto legal y las normas que lo complementan, lo que se ha hecho es favorecer a quienes deban adherir o empadronarse como monotributistas y cuentan con fluidez comercial con clientes permanentes, así como también a los profesionales que, brindando servicios continuos, encuadren como pequeños contribuyentes.¹⁰

Obligación de presentar Declaración Jurada del impuesto a las ganancias. Su excepción. Contribuyente que realiza actividades incluidas en el monotributo y obtiene ingresos exentos de ganancias: el pequeño contribuyente que sólo obtiene ingresos por la actividad incluida en el monotributo, se encuentra exceptuado de presentar la declaración jurada en el impuesto a las ganancias, ya que los ingresos correspondientes al mismo están exentos de dicho impuesto.

Obligación de presentar Declaración Jurada del impuesto a las ganancias. Su excepción. Inicio de actividades: el sujeto que se inscribe en el Régimen Simplificado - monotributo - al momento de iniciar la actividad incluida en dicho Régimen y, que además, no obtiene rentas sujetas al Régimen General, se encuentra exceptuado de presentar la Declaración

¹⁰ FERRARO, Ricardo H, Óp. Cit., pág. 1776.

Jurada del impuesto a las ganancias, dado que obtiene exclusivamente rentas exentas de dicho impuesto.

Proveedor habitual, no recurrente: si el proveedor es habitual, pero por iniciar su relación comercial a mediados de ejercicio, no reúne la cantidad de facturas necesarias para ser considerado recurrente, deberá limitarse la deducción del gasto de manera proporcional.

b – Jurisprudencia judicial- operaciones con proveedor monotributista.

La cuestión abordada consistía en determinar si era correcta la impugnación de la deducción en el impuesto a las ganancias de los importes facturados a la actora por proveedores y prestadores de servicios categorizados como monotributistas, por entender que había sido efectuada por encima del límite de deducibilidad establecido por el artículo 30 del Anexo de la ley 24977 -actual art. 29- y en los términos del artículo 59 de la resolución general (AFIP) 619 [actual art. 36, RG (AFIP) 2746]. Para ello, debía analizarse si se trataba de operaciones "recurrentes" (tal como sostenía la contribuyente) y en cuyo caso no se aplicaban las limitaciones a la deducción de los importes en cuestión o de operaciones "no recurrentes", como lo sostenía el Organismo Recaudador.

Fundamentaba la solicitud de la causante que el término "factura" no puede asimilarse a "operación", describiendo su actividad particular, y concluyendo que es ilógico suponer que un operario no englobe dentro de una misma factura todas las operaciones realizadas, por lo que la conclusión de no aceptar la existencia de operaciones "recurrentes" por el número de facturas emitidas es contraria a la realidad económica.

Planteado lo dicho, el Tribunal entendió que cuando el artículo 59 de la resolución general (AFIP) 619 -como se dijo hoy art. 36, RG (AFIP) 2746- dispuso circunscribir las limitaciones previstas en el artículo 30 de la ley

24977 -actual art. 29- únicamente respecto de las transacciones no recurrentes que el adquirente, locatario o prestatario realice con sus proveedores monotributistas (definiendo al mismo tiempo los parámetros que permiten distinguir las operaciones con tal carácter) flexibilizó sin duda los términos de la ley, pero ello no puede nunca conducir a que a través de la interpretación de su alcance se desvirtúe aquel criterio rector. Esta desvirtuación se produciría de acogerse el criterio de la contribuyente acerca de "descomponer" las operaciones en las actividades que éstas engloban. Además, el régimen del monotributo -por sus fines y objetivos- conceptúa a la "operación" teniendo en cuenta las ventas, obras y prestaciones de servicios a los cuales se obligan los monotributistas, atendiendo a la obtención final de la cosa, obra o servicio que se persiga a través de su contratación, y no considera las actividades de las que, en pos de dicho objeto final, aquélla se compone.

C- Resolución general (afip) 2746 2616 y modificatoria.

Resolución general (AFIP) 2746

Operaciones recurrentes: revisten el carácter de recurrentes, las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:

- 23 de tratarse de compras, o
- 9 de tratarse de locaciones o prestaciones.

Obligación de ingresar anticipos del Impuesto a las Ganancias: los contribuyentes y/o responsables obligados a ingresar anticipos del impuesto a las ganancias, deberán continuar cumpliendo con dicha obligación hasta el mes de la adhesión al Régimen Simplificado, inclusive. A partir del mes calendario inmediato siguiente a la misma, los pequeños contribuyentes

quedarán exentos de la citada obligación sólo si incluyeron la totalidad de sus actividades en el Régimen Simplificado. De continuar desarrollando actividades que no se incluyan en éste, corresponderá recalcular el impuesto determinado, sin considerar las ganancias atribuibles a la actividad por la que se ingresa al Régimen Simplificado, a fin de establecer la nueva base de cálculo de los anticipos y el importe de los mismos, en cuyo caso en todo lo no previsto en el art. 37 de la RG (AFIP) 2746, será de aplicación lo normado en la RG (AFIP) 327, sus modificatorias y complementarias.¹¹

Resolución general (AFIP) 2616 y sus modificatorias.

Régimen de retención a los pagos que se realicen a los monotributistas.

Este régimen comprende los pagos que se efectúan a los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), cuando se hubieran efectuado -con un mismo sujeto- operaciones cuyo monto total acumulado determine su exclusión del citado Régimen, por superar los límites máximos de ingresos brutos establecidos para las actividades y categorías de que se trate.

Al solo efecto de la aplicación del mismo, deberán considerarse los ingresos brutos provenientes de las operaciones alcanzadas que hubieran sido efectuadas hasta la fecha de la operación de que se trate -incluida ésta- durante el mes de la misma y en los once (11) meses calendarios inmediatos anteriores, además de:

- Los honorarios de cualquier naturaleza que se paguen en forma directa o a través de colegios, consejos u otras entidades profesionales, y
- Los honorarios de abogados, procuradores y peritos, incluyendo los que se abonen a través de entidades bancarias habilitadas para operar con cuentas de depósitos judiciales.

¹¹ Título II, Cap. 1, Resolución General AFIP, (N° 2746).

En cuanto a los sujetos obligados a actuar como agentes de retención, estos son:

- a) Los adquirentes, locatarios y/o prestatarios, siempre que los pagos comprendidos en el presente régimen se realicen como consecuencia de su actividad empresarial o de servicio y revistan la calidad de responsables inscriptos o exentos o no alcanzados en el impuesto al valor agregado,
- b) Los Estados Nacional, provinciales, municipales y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus entes autárquicos y descentralizados, incluso cuando actúen en carácter de consumidores finales,
- c) Los colegios, consejos u otras entidades profesionales, y
- d) Las entidades bancarias que efectúen pagos en cumplimiento de libranzas judiciales.

Los sujetos indicados están obligados a verificar la adhesión y categorización -en el Régimen Simplificado- de los sujetos pasibles de retención, en el sitio Web institucional del Fisco (<http://www.afip.gov.ar>), ingresando en la opción "Constancia de Inscripción".

Asimismo, deberán practicar esta retención en aquellos casos en que, al realizar dicha consulta, no se obtuvieran datos que acrediten la adhesión al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) y su categorización, ni se acredite y/o verifique su inscripción en el régimen general de los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

¿En qué momento corresponde practicar la retención?

Cuando se produzca el pago del importe respectivo, originado en ventas de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, realizadas por los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado o por sujetos que resulten comprendidos en el último párrafo del acápite precedente.

Alícuota aplicable

La retención del impuesto a las ganancias se calculará sobre el importe de la operación o pago -en el caso de libranzas judiciales-, que determina la procedencia del presente régimen y se practicará sobre el importe que se pague -en forma parcial o total- sin deducción de suma alguna, aplicando la alícuota del 35%.¹²

D- Jurisprudencia golba construcciones.

Buenos Aires, 30 de setiembre de 2008.

Y VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso interpuesto por la firma Golba Construcciones SA y confirmó la resolución del 28 de junio de 2002, mediante la cual el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Regional La Plata de Dirección General Impositiva determinó de oficio las diferencias correspondientes al impuesto a las ganancias por el período fiscal del año 2000 en un saldo equivalente a 14.974 pesos, más intereses resarcitorios de 16.676,80 pesos y le impuso una multa de 10.482 pesos, en los términos del artículo 45 de la ley 11683; susceptible de reducción a un tercio en caso de que fuese consentida por la interesada.

Como fundamento, y en cuanto interesa, expresó que el Fisco había determinado esa diferencia por considerar improcedentes las deducciones por un total de 42.784,60 pesos, correspondientes a los importes pagados

¹² Título I y II, Resolución General AFIP, (N° 2616 y Modificatoria).

por la empresa a determinados proveedores sujetos al régimen del Monotributo, detalladas a fojas 152/153. Formuló ese ajuste con arreglo al texto del artículo 30 del Anexo I de la ley 24977, de conformidad con el cual "Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen, sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del uno por ciento (1%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del cinco por ciento (5%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones". Agregó que el artículo 59 de la resolución general 619/1999 establece que "Las limitaciones a que se refiere el primer párrafo del artículo 30 del Anexo de la ley 24977, su modificatoria y complementaria, serán aplicables únicamente respecto del valor de las transacciones no recurrentes que el adquirente, locatario o prestatario realice con sus proveedores. Revisten carácter de 'no recurrentes', las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte inferior a: a) veinticuatro (24), de tratarse de compras, o b) diez (10), de tratarse de locaciones o prestaciones...", y destacó que mediante esa resolución general el Fisco había flexibilizado los límites impuestos en el artículo 30 de la ley 24977, siempre que existieran "operaciones recurrentes" en el número indicado.

En tal sentido, expresó que si bien la empresa, dedicada a la construcción de un barrio de viviendas, sostuvo haber realizado una cantidad de "operaciones" mayor que el exigido en la resolución general 961/1999 con plomeros, electricistas, y técnicos, alegó que tales operaciones habían sido instrumentadas en un número de facturas globales menor que diez; es decir, en número inferior al requerido para ser considerados como "recurrentes" y deducibles para el cálculo de la base imponible. Desechó lo afirmado por la contribuyente en cuanto a que las operaciones en cuestión, mayores que

diez pero instrumentadas en un número de facturas menor, debían considerarse como "recurrentes" en los términos del artículo 30 de la ley 24977 y de la resolución general aludida, porque tales preceptos hacen referencia a "operaciones" y no a "facturas", en las que las partes habían instrumentado conjuntamente varias operaciones. Sostuvo que las facturas en disputa habían sido emitidas por "trabajos totales de instalación eléctrica", o "trabajos totales de construcción" o "trabajos de albañilería" y que la inteligencia de las normas postulada por la recurrente era inconsistente con la finalidad del régimen instituido en dicha ley pues, como regla, siempre sería posible "descomponer" las facturas en un número de "operaciones" mayor y, así, eludir la restricción impuesta en el artículo 30 del Anexo I de la ley 24977. También descartó los argumentos de la empresa constructora relativos a que la interpretación adoptada por la Dirección General Impositiva en el acto determinativo impugnado conspiraba contra la finalidad del régimen del Monotributo, ya que las empresas no contratarían los servicios de los contribuyentes inscriptos en dicho régimen si los importes de respectivos no pudieran ser deducidos como gastos necesarios para obtener las rentas gravadas. Finalmente, desestimó los agravios referidos a la violación del principio de igualdad entre los proveedores inscriptos en el régimen del Monotributo que facturan para una misma empresa más de diez o de veinticuatro veces, según el caso, y aquellos que facturan menos veces; por considerar que sólo podía ser invocado por los contribuyentes directamente afectados por esa distinción. En otro orden de ideas, aceptó que el Fisco, de conformidad con lo previsto en el artículo 74 de la ley de impuesto a las ganancias, hubiera computado la deducción de hasta el 1% y el 5% de los gastos autorizada en el artículo 30 de la ley 24977 sobre el 71,81% del valor de la obra certificada por la empresa durante el año 2000 por considerar que, cuando las obras de construcción afectan más de un período fiscal, corresponde prorratear los gastos y las ganancias. Impuso las costas a la recurrente vencida.

II. Que, contra esa decisión, la empresa interpuso el recurso de apelación fundado a fojas 351/358 vuelta y replicado a fojas 361/374 vuelta. Afirma que tanto el artículo 30 de la ley 24977 como el artículo 59 de la resolución general 619/1999 se refieren a "operaciones", de manera que la interpretación mantenida por el Tribunal Fiscal y según la cual la cantidad de "operaciones" debe ser establecida a partir del número de "facturas" es contraria a la letra expresa de la ley y de su reglamentación, que deben entenderse según criterios de realidad económica. Añade que la prueba rendida en la causa revela que las facturas fueron emitidas por sus proveedores habituales, con quienes la empresa realiza operaciones "recurrentes", es decir, en un número mayor que las establecidas en la resolución general aludida y, por tanto, le debe ser admitida la deducción de la totalidad de los importes de las facturas globales respectivas. Por otra parte, cuestiona que el Fisco, con arreglo a lo previsto en el artículo 74 de la ley de impuesto a las ganancias (D. 649/1997 y sus modificaciones), haya computado las deducciones (limitadas al 1% por cada proveedor y 5% del conjunto de los proveedores) sobre el 71,81% de las obras ejecutadas y certificadas durante el año 2000, porque el artículo 30 de la ley 24977 dispone que las deducciones admisibles deben ser computadas sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones "correspondientes al mismo ejercicio fiscal", sin que puedan imputarse remanentes a períodos sucesivos. En distinto orden de ideas, sostiene que en la especie debe aplicarse como norma penal "más benigna" la ley 25865, que admite la deducción de hasta un 10% de las operaciones realizadas con cada proveedor inscripto en el régimen del Monotributo y del 30% del importe de las realizadas con el conjunto de proveedores sujetos a dicho régimen; por lo que, en el caso, no le debe ser aplicada la "sanción" de impedirle deducir los importes impugnados, que no superan los porcentajes fijados como límite en la ley 25865. Finalmente, plantea la inconstitucionalidad del artículo 30 de la ley 24977 y del artículo 59 de la resolución general 619/1999 pues, a su

entender, las limitaciones introducidas al derecho de deducir como gastos los importes correspondientes a operaciones realizadas con monotributistas "castiga" a las empresas que los contratan, al prohibirles deducir los gastos necesarios para conservar y mantener los réditos gravados; derecho que le asiste en virtud de lo dispuesto en los artículos 80 y 87, inciso a) del texto ordenado de la ley del impuesto a las ganancias (D. 649/1997 y sus modificaciones). En síntesis, afirma que no existe un justificativo válido, y por tanto racional o razonable, para admitir la deducción genérica de esa clase de gastos con la única exclusión de los realizados en beneficio de la categoría de contribuyentes que están sujetos al régimen de la ley 24977; por lo que, a su juicio, la ley es inconstitucional por irrazonable. Finalmente, se agravia con relación a la multa impuesta con fundamento en el artículo 45 de la ley 11683 pues indebidamente se le reprocha el incumplimiento de los preceptos citados, que hacen clara referencia a la cantidad de "operaciones" y no al número de "facturas", de forma tal que su conducta no puede ser sancionada porque obró observando el texto de las normas que se le imputa haber desconocido, cuya interpretación fue desvirtuada por el Fisco al considerar relevante el número de "facturas" en vez del número de "operaciones".

III. Que los inconvenientes a que dan lugar las limitaciones introducidas en el artículo 30 de la ley 24977 fueron puestas de manifiesto en el transcurso del debate parlamentario en la Honorable Cámara de Senadores. Tanto el senador Romero Feris como el senador De la Sota señalaron, respectivamente, sus objeciones relativas a los límites en la deducción de los gastos realizados por las empresas con los contribuyentes sujetos a ese régimen. El primero manifestó que le resultaba poco comprensible "la limitación que el texto en su artículo 30 establece en cuanto a quienes efectúan compras, locaciones o prestaciones con sujetos acogidos al régimen simplificado. Solamente podrán deducir hasta el 1 por ciento de sus compras con un mismo proveedor y hasta el 5 por ciento respecto del total de

sujetos comprendidos en el régimen simplificado". El segundo, expresó que las consecuencias serían negativas porque "primero, la empresa compradora al no poder deducir las compras y/o gastos realizados a contribuyentes del Monotributo, verán incrementado desmedidamente el impuesto a las ganancias que deben tributar. Segundo, para el contribuyente del Monotributo la situación planteada en el caso anterior induce a los empresarios a no comprarles o a no contratar con ellos, disminuyendo de esta forma las posibilidades de trabajo, que precisamente estamos tratando de incrementar con la legislación que vamos a sancionar hoy para los pequeños contribuyentes. Vuelvo al ejemplo anterior. Una sociedad de responsabilidad limitada que actualmente tiene un margen de utilidad del 20 por ciento y a partir de la vigencia del Monotributo compra la mitad de sus insumos a contribuyentes de ese régimen simplificado, verá incrementado su impuesto a las ganancias a pagar en nada más y nada menos que un 228 por ciento en relación a otra empresa similar que no compre ninguno de sus insumos a contribuyentes del Monotributo" (cfr. Versión Taquigráfica de la 14a. Sesión Ordinaria, del 3 de junio de 1998). En otras palabras los efectos adversos no pasaron inadvertidos y, pese a ellos, la ley fue sancionada.

IV. Que, con el propósito de atenuar las consecuencias descriptas, en la resolución general 619/1999 se dispuso que las limitaciones establecidas en el artículo 30 de la ley 24977 no serían de aplicación en caso de que las operaciones realizadas con contribuyentes monotributistas tuvieran carácter "recurrente", entendiendo por tales a más de 10 locaciones o prestaciones o 24 compras realizadas con el mismo sujeto proveedor. La prueba rendida en la causa relativa a las facturas cuyas copias están agregadas a fojas 52/59, emitidas por plomeros, gasistas, electricistas y proveedores, no da cuenta de la existencia de una cantidad de operaciones mayor que las requeridas en la resolución general indicada, ya que las facturas fueron emitidas de manera global, aunque en varias de ellas se especifica que los trabajos se relacionan con la construcción de cinco, de tres, u ocho casas, y se refieren a la

totalidad de los trabajos de instalación. Si bien es verosímil que varias operaciones sean facturadas de manera conjunta, nada impide formular una discriminación de cada uno de los trabajos contratados y precisar el costo individual respectivo, de manera que resulte claro cuál es el número de operaciones independientemente contratadas entre las partes. Por otro lado, en los informes periciales agregados los peritos de la parte actora indican que en las facturas en cuestión se daba cuenta de servicios y trabajos que significan una multiplicidad de etapas y, por tanto, un número de operaciones mayor que el exigido en la resolución general, mientras que los peritos del Fisco relativizan esa conclusión señalando que la determinación de la cantidad de operaciones depende en última instancia del grado de detalle en la descripción y contratación de los trabajos, pues cada operación es susceptible de ser disgregada en tantas etapas como lo permite la naturaleza de los servicios u obras y las partes subjetivamente lo desearan (cfr. fs. 152/153, 159 vta., 162/163, 182 y 184). En principio, por operación debe entenderse toda prestación discriminada que haya sido objeto de un contrato, se le haya asignado un precio determinado y por cuyo cumplimiento deba emitirse una factura; o las prestaciones sucesivamente cumplidas en el curso de un contrato de ejecución continuada cuya ejecución parcial dé lugar a pagos parciales; aunque también es concebible que, según la intención común de las partes, la operación consista en la construcción de la obra íntegra en los términos pactados o la realización completa de los trabajos; sin que, en abstracto, tampoco quepa excluir de plano la posibilidad de que en una factura se individualicen varias operaciones. Sin perjuicio de estas generalidades, cabe advertir que lo atinente a determinar la cantidad de operaciones instrumentadas en las facturas cuyas copias están agregadas a fojas 52/59 y detalladas en el informe pericial, a fojas 152/153, remite a una cuestión de hecho y prueba que, además, no es dirimente para resolver la cuestión controvertida. Ello es así porque los agravios de la actora derivan fundamentalmente de las limitaciones establecidas en el artículo 30 de la ley

24977 al cómputo de las deducciones de los importes de las operaciones realizadas con los proveedores contribuyentes del Monotributo (disposición que no prevé la exclusión de las que sean "recurrentes" en los términos del artículo 56 del D. 619/1999), y en el memorial de fojas 351/358 vuelta no se invoca ni demuestra que los importes cuya deducción no fue admitida, sean inferiores al límite establecido en la disposición legal objetada.

V. Que no corresponde a los tribunales de justicia sino al Congreso de la Nación la apreciación del acierto y error, conveniencia o inconveniencia, ni la corrección de las faltas de política de las leyes; las que, como regla, no son constitucionalmente impugnables con base en errores de técnica legislativa, a menos que se traduzcan en un desconocimiento concreto de garantías constitucionales, o en resultados indudablemente inicuos (Fallos: 224:810; 263:437; 275:218; 312:1437; 329:385). Las limitaciones del 1% y del 5% contenidas en la ley 24977 tienden explícitamente a impedir la deducción del importe de las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del uno por ciento (1%) y, para el conjunto de los sujetos proveedores, hasta un total del cinco por ciento (5%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. Con posterioridad a los hechos que motivaron la determinación de oficio cuestionada, por medio de la ley 25865 se reformuló ese artículo 30, en los términos siguientes: "Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones. El Poder Ejecutivo Nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en un dos por ciento (2%) y

hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del presente Anexo. La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determina la Administración Federal de Ingresos Públicos. Lo expuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el sujeto proveedor se encuentre inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales, previsto en el Título IV del presente Anexo". Además, en el artículo 36 del decreto 2150/2006 se establecieron las condiciones en las cuales las operaciones pueden ser consideradas como recurrentes. Aunque estas medidas pueden ser susceptibles de cuestionamientos de tenor similar a las formuladas durante el debate parlamentario previo a la sanción de la ley 24977, parece clara la intención de corregir los defectos apuntados por vía legislativa. En la elección y definición de los hechos imposables y la configuración de los respectivos regímenes fiscales se requiere ponderar tanto la eficacia en su implementación y fiscalización, así como la prevención de los eventuales efectos adversos respecto de la percepción de las rentas fiscales. Nadie puede invocar un derecho adquirido a la deducción de todos o cualesquiera de los gastos necesarios para obtener o conservar las rentas gravadas en los términos del artículo 80 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. por el D. 649/1997 y sus modificaciones), sino sólo a las erogaciones cuya deducción esta prevista por las leyes, por lo que no es suficiente argumentar que las particularidades del régimen tienen un efecto negativo sobre la equitativa distribución de los impuestos y cargas públicas, en tanto esa apreciación constituye una determinación de política fiscal, concebida y formulada por el legislador en los términos ya descriptos y cuyo éxito o fracaso son de su exclusiva responsabilidad. Como se ha dicho, no compete a los jueces

resolver cuestiones de política económica y fiscal, ni sustituir las soluciones adoptadas por el legislador so pretexto de error, prescindiendo del texto legal que es aplicable sin esfuerzo de interpretación para instituir, en lugar de él, la ley que debe regir la materia (v. Fallos: 316:2732, Consids. 6 y 7; 318:676; 321:1792, 322:227, entre otros).

VI. Que, por otra parte, en Fallos: 310:462 y 320:763 y 769, se precisó que en la aplicación de la regla de la ley más benigna son irrelevantes las modificaciones introducidas en las normas reglamentarias coyunturales que integran el tipo definido "en blanco" por la ley determinativa de la infracción, de manera tal que la derogación o alteración de tales normas circunstanciales resulta indiferente en tanto el tipo de la infracción definido por la ley subsista, más allá de que ya no se mantenga la situación práctica que motivó el dictado de la legislación sustantiva derogada o modificada. Por tal razón, la sustitución del régimen de la ley 24977 por el de la ley 25865, cuya vigencia es posterior al tiempo de los hechos del caso y el consiguiente incremento del límite de las operaciones cuyos montos son deducibles, no hace desaparecer la infracción a los preceptos contenidos en el artículo 30 de la primera.

Sin perjuicio de ello, es menester recordar que, como se dijo, en el artículo 59 de la resolución general 619/1999 se introdujo la excepción según la cual, para el Fisco, los porcentajes previstos en el artículo 30 de la ley 24977 no resultarían aplicables en caso de existir "operaciones recurrentes"; vocablos que pudieron conducir a que el contribuyente razonablemente entendiera que la cantidad de facturas no constituía el factor determinante para establecer si operaba de manera recurrente con los proveedores en cuestión debido a la inexistencia de normas claras que inequívocamente le impusieran obrar en sentido diverso al que lo hizo, o que la interpretación de las disposiciones legales y reglamentarias en juego era dudosa, por lo que es admisible la invocación de error excusable [esta Cámara, Sala I, "Cerro del

Agua", 25 de abril de 1974; esta Sala, "Coviare SA (TF 15.647-I) c/DGI)", 4 de marzo de 2002; "Colegio San Gregorio SA (TF 15580-I) DGI", 8 de setiembre de 2004; Sala IV, "DGI (Autos 'Laguna Brava SA TF 23.076-I)', 20 de diciembre de 2007].

Por ello,

SE RESUELVE:

1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar la resolución administrativa apelada, excepto en cuanto a la aplicación de la sanción de multa, que se revoca.

2) Imponer las costas de esta instancia por su orden, debido al carácter novedoso de la cuestión planteada, respecto a la cual no existen precedentes (art. 68, segundo párrafo del CPCCN).

Notifíquese, regístrense y devuélvanse.¹³

Jorge Eduardo Jorge Federico Pablo Gallegos
Morán Alemany Fedriani

Francisco Civit

Secretario de Cámara Int.

¹³ Tribunal Fiscal de la Nación, Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativo, Sala V, Caso "Golba Construcciones S.A." (30/9/2008).

E-Dictamen (DAT) N° 09/2009. Impuesto a las Ganancias. Compras efectuadas a monotributistas: límites en su deducción.

La limitación establecida en los artículos 30 de la Ley N° 24.977 y su modificación y 39 de su Decreto Reglamentario, refieren a la totalidad de las compras referidas a los costos y gastos del ejercicio fiscal, sin distinción de categorías de ingresos, según las normas del Impuesto a las Ganancias.

La deducción especial establecida en el artículo 86 de la Ley de Impuesto a las Ganancias se vincula con una especie de amortización sobre el valor del bien activado y posteriormente transferido en forma definitiva o no, no correspondiendo consecuentemente tomar la compra de dicho bien a los efectos del cálculo del límite establecido en el artículo 30 de la Ley N° 24.977 y su modificación.

En lo que refiere a los demás gastos vinculados a la segunda categoría, puede corresponder su consideración para el cálculo del límite establecido en el referido artículo 30 de la Ley de Monotributo.

Por último el artículo 86 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en sus incisos a) y b) refiere a Deducciones Especiales de la segunda categoría, correspondientes a bienes transferidos que generan regalías, no guardando ésta relación alguna con las deducciones generales admitidas por la Ley del tributo, definidas como aquellos gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente (artículos 17 y 80 de la Ley N° 20.628 y sus modificaciones).

DESARROLLO

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en sendas presentaciones efectuadas por la contribuyente del epígrafe, consultando, en el marco del impuesto a las ganancias, si a los fines de la deducción de los gastos respaldados por comprobantes emitidos por monotributistas, los límites que dispone el artículo 30 de la Ley N° 24.977 y su modificación deben considerarse en función al total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal o si tales porcentajes deben considerarse dentro de cada categoría de ingresos según las normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Solicita además se le aclare si las disposiciones del artículo 86 de la Ley de Impuesto a las Ganancias - deducciones especiales de la segunda categoría - limitan lo dispuesto por el citado artículo 30 de la Ley de Monotributo.

Sobre el particular, la consultante entiende que tales límites resultan aplicables a todas las erogaciones - sin distinción de categorías de ingresos - fundamentando su opinión en la interpretación que realiza del inciso c) del artículo 39 del Decreto N° 806/04.

II. En primer lugar, cabe señalar que si bien la Ley de Impuesto a las Ganancias permite deducir los gastos pertinentes a la ganancia bruta que hubiesen obtenido en cada categoría las personas físicas y/o sucesiones indivisas, para el caso de compras o gastos efectuados a sujetos monotributistas, el artículo 30 de la Ley N° 24.977 y su modificación - Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes- establece que "Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta

un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal...".

Agregando su segundo párrafo que el Poder Ejecutivo Nacional "... podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en, un dos por ciento (2%) y hasta un ocho por ciento (8%), respectivamente...".

Destacando su tercer párrafo que la limitación indicada no se aplicaría "...cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicios para un mismo sujeto en forma recurrente..."

Ahora bien, en uso las facultades conferidas el Poder Ejecutivo nacional mediante el artículo 39 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 24.977 y su modificación dispuso que: "Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Régimen Simplificado (RS), por las operaciones efectuadas con éstos, sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:

- a) Respecto de un mismo proveedor: hasta un DOS POR CIENTO (2%), y
- b) Respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del OCHO POR CIENTO (8%).
- c) Los porcentajes señalados en los incisos precedentes se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal".

Se recuerda no obstante que dicho límite posee una excepción para las operaciones realizadas en forma recurrente con un mismo proveedor, en cuyo caso los montos involucrados podrán ser computados íntegramente.

Como puede apreciarse la Ley y su Decreto Reglamentario establecen pautas claras y precisas, respecto al sujeto que se encuentre en el régimen

general y contrate con un monotributista no recurrente, al establecer límites al cómputo de dichos gastos.

También resulta claro de interpretar que las pautas contenidas en los artículos 30 de la Ley y 39 de su reglamentación, limita las operaciones a deducir en el Impuesto a las Ganancias efectuadas con contribuyentes no recurrentes que revistan el carácter de monotributistas, por la totalidad de las compras, locaciones o prestaciones del ejercicio fiscal, sin que la norma legal como su decreto reglamentario efectúe distinción alguna por categoría de ganancias.

Nótese además que el límite en cuestión se vincula al gasto, por lo que este servicio asesor interpreta que cuando la ley y su decreto refieren al total de las compras, locaciones o prestaciones, las mismas deben estar correlacionadas con costos y gastos del ejercicio fiscal, y no con la adquisición de bienes de uso.

Aclarada la aplicación amplia del límite al respectivo ejercicio fiscal de la persona física y/o sucesión indivisa corresponde a continuación resolver la segunda parte de la consulta, la cual se encuentra vinculada a esclarecer si las disposiciones del artículo 86 de la Ley de Impuesto a las Ganancias limitan lo dispuesto por el artículo 30 de la Ley de Monotributo.

A tal efecto corresponde en primer término recordar que el mencionado artículo refiere a deducciones especiales vinculadas a la segunda categoría del Impuesto a las Ganancias, más precisamente con los ingresos vinculados al concepto de regalías.

Así el mencionado artículo considera que los beneficiarios de regalías residentes en el país podrán efectuar las siguientes deducciones: "...a) Cuando las regalías se originen en la transferencia definitiva de bienes -

cualquiera sea su naturaleza - el VEINTICINCO POR CIENTO (25%) de las sumas percibidas por tal concepto, hasta la recuperación del capital invertido, resultando a este fin de aplicación las disposiciones de los artículos 58 a 63, 65 y 75, según la naturaleza del bien transferido.

b) Cuando las regalías se originen en la transferencia temporaria de bienes que sufren desgaste o agotamiento, se admitirá la deducción del importe que resulte de aplicar las disposiciones de los artículos 75, 83 u 84, según la naturaleza de los bienes."

Corresponde destacar aquí que los artículos 58 a 63, 65, 75, 83 y 84 de la Ley de Impuesto a las Ganancias refieren a distintas situaciones de valorización de bienes y de corresponder, de las amortizaciones respectivas.

Además el mencionado dispositivo agrega que las "...deducciones antedichas serán procedentes en tanto se trate de costos y gastos incurridos en el país. En caso de tratarse de costos y gastos incurridos en el extranjero, se admitirá como única deducción por todo concepto (recuperación o amortización del costo, gastos para la percepción del beneficio, mantenimiento, etc.) el CUARENTA POR CIENTO (40%) de las regalías percibidas."

Por otra parte, su último párrafo determina que las "... normas precedentes no serán de aplicación cuando se trate de beneficiarios residentes en el país que desarrollen habitualmente actividades de investigación, experimentación, etc., destinadas a obtener bienes susceptibles de producir regalías, quienes determinarán la ganancia por aplicación de las normas que rigen para la tercera categoría."

Como puede apreciarse el referido artículo 86 de la Ley N° 20.628

Distingue tres casos, referidos a la cesión de bienes efectuadas por personas físicas:

1) Quienes transfieran bienes en forma definitiva.

2) Quienes transfieran bienes en forma temporaria

3) Quienes realicen habitualmente actividades de investigación y experimentación.

Dentro de estos casos sólo los dos primeros establecen pautas de deducción que podrían plantear el supuesto conflicto normativo expresado por la consultante, atento que el mismo establece como deducción especial para el caso de cobro de regalías por entrega de un bien - en forma definitiva o transitoria -, de un monto máximo vinculado a un porcentual del ingreso obtenido.

Centrándonos en ello, podemos afirmar, que la deducción especial establecida en el artículo 86 de la Ley de Impuesto a las Ganancias se vincula con una especie de amortización sobre el valor del bien activado y posteriormente transferido en forma definitiva o no, no correspondiendo consecuentemente tomar la compra de dicho bien a los efectos del cálculo del límite establecido en el artículo 30 de la Ley N° 24.977 y su modificación.

Es decir que el artículo 86 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en sus incisos a) y b) refiere a Deducciones Especiales de la segunda categoría, correspondientes a bienes transferidos que generan regalías, no guardando ésta relación alguna con las deducciones generales admitidas por la Ley del tributo, definidas como aquellos gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente (artículos 17 y 80 de la Ley N° 20.628 y sus modificaciones).

En lo que refiere a los demás gastos vinculados a la segunda categoría, si puede corresponder su consideración para el cálculo del límite establecido en el referido artículo 30 de la Ley de Monotributo.¹⁴

F – Jurisprudencia Cinergy s.a.

Texto Completo: Buenos Aires, julio 5 de 2012 La doctora Gómez dijo: I. Que a fs. 23/26 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución N° 87/06, de fecha 18 de septiembre de 2006 dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI, por la que se determinó de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos 2000, 2001, 2002 y 2003 y se intima al recurrente el gravamen a ingresar por los períodos 2000, 2002 y 2003 más intereses resarcitorios, y se aplica una multa equivalente al 70% del tributo con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modificaciones). Expone que la sociedad tiene como actividad principal la producción de filmes y videocintas dirigidas en forma exclusiva al mercado publicitario. Manifiesta que para su producción resulta necesario la intervención de considerable cantidad de personal calificado como ser electricistas, reflectoristas, vestuaristas, personal abocado a las tareas de producción, camarógrafos, directores de fotografía, utileros, etc., poniendo de resaltó, que la contratación de dicho personal presenta las siguientes características: periodicidad de sus labores de acuerdo a las exigencias de cada producción o la disponibilidad de cada técnico; diversidad no existe una continuidad en las tareas es decir que en una producción puede trabajar un técnico en especial y en otras uno diferente; y que la totalidad del personal

¹⁴ BURGUEÑO Liliana Ines, STERNBERG Alfredo, Dictamen DAT, (09/2009).

técnico y de producción se encuentran categorizados como monotributistas, no existiendo en el mercado laboral personal y/o empresas inscriptas en el IVA que suministren servicios con personal idóneo a su cargo. Analiza la normativa aplicada por el Fisco Nacional como fundamento para denegar la totalidad de las deducciones efectuadas, esto es el art. 30 del Anexo de la Ley N° 24.977 vigente para los períodos cuestionados, la Resolución General N° 619/99 y resalta que en el año 2004 el art. 2° de la ley N° 25.865 (B.O. 19/01/2004) sustituyó el Anexo de la ley N° 24.977 ampliando el porcentaje admitido a los fines de deducir las compras de bienes o servicios efectuadas a monotributistas. Plantea que la impugnación de la deducción realizada reviste naturaleza sancionatoria alegando que ello importa el ingreso de impuesto por la erogación de un gasto mediante el aumento de la base imponible y no por la obtención de renta, y en tal sentido considera que es, aplicable al caso el principio, de ley penal mas benigna, dado que los límites de deducción de la ley N° 25.865 son más altos que los de la ley N° 24.977. Subsidiariamente, opone la inconstitucionalidad del art. 30 de la ley N° 24.977, por cuanto entiende que dicho artículo instrumenta un trato discriminatorio en contra de contribuyentes cuyas compras de bienes y servicios son realizadas en su mayoría a monotributistas y con una frecuencia que no permite considerarlos proveedores recurrentes, entendiendo que ello implica una delegación en blanco excediendo el marco que fija el art. 76 de la Constitución Nacional. En cuanto a la multa plantea su nulidad con fundamentó en que el firmante del acto atacado es el mismo funcionario que corrió la vista sumarial e instruyó el mismo y por lo tanto diré que tal situación importa una confusión de roles que afecta el principio acusatorio y el de imparcialidad, señalando que no obsta que la ley de procedimiento tributario admita dicha confusión de roles, planteando la inconstitucionalidad de la ley N° 11.683 y el Decreto N° 618/97. Por las razones que expone y la prueba pericial contable que ofrece, solicita que oportunamente se revoque la resolución apelada, con costas. II. Que, a fs.

3/44 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Desarrolla los argumentos por los que entiende que la determinación de oficio realizada y la sanción aplicada resultan ajustadas a derecho y pide que se confirme el acto apelado en todas, sus partes, con costas y deja planteada la reserva del caso federal. III. a fs. 50 se abre la causa a prueba, a fs. 63 se clausura el período probatorio y a fs. 66 se elevan las actuaciones a consideración de la Sala "D". Que al fs. 77 y fs. 78/79 se encuentran agregados los alegatos producidos por las partes y finalmente a fs. 82 se ponen los autos para dictar sentencia. IV. Que la cuestión planteada en autos se centra en establecer si el criterio aplicado por el Fisco al impugnar la deducción de importes facturados a la actora por prestadores de servicios categorizados como monotributistas, por considerar que su cómputo exceden los límites fijados por el artículo 30 de la ley N° 24.977 y lo establecido por el artículo 59 de la Resolución General N° 619/99, se ajusta a derecho. Que el artículo 30 de la ley N° 24.977, texto vigente para los períodos bajo examen disponía en lo que hace a las normas referidas al impuesto a las ganancias que "Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen; sólo podrán computar en su liquidación del Impuesto a las Ganancias, las operaciones realizadas, con un mismo sujeto proveedor hasta un total del uno por ciento (1%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del cinco por ciento (5%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones. A los fines de las limitaciones establecidas en el párrafo anterior no se computará el valor de las adquisiciones de productos naturales de las explotaciones agropecuarias a que se refiere el artículo 34". Por su parte, el artículo 59 de la Resolución General (AFIP) N° 619/1999 dispuso que "Las limitaciones a que se refiere el artículo 30, párrafo 1 del Anexo de la ley 24977, su modificatoria y complementaria, serán aplicables únicamente respecto del valor de las

transacciones no recurrentes que el adquirente, locatario o prestatario realice con sus proveedores. Revisten carácter de no recurrentes las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte inferior a: a) Veinticuatro de tratarse de compras o b) Diez de tratarse de locaciones o prestaciones”. Que no se encuentra controvertido en autos que el recurrente, durante los períodos 2000 a 2003 se excedió de los límites fijados por la normativa antes citada respecto del cómputo de la deducción de gastos correspondientes a operaciones concertadas con monotributistas, no obstante ello, la actora plantea la inconstitucionalidad del art. 30 de la Ley N° 24.977 y considera que tanto esa disposición como el art. 59 de la Resolución General N° 619/99 tienen naturaleza sancionatoria y entiende que resulta aplicable al caso, en atención al principio de ley penal más benigna, lo establecido por la Ley N° 25.865 (B.O. 19/01/2004) por la que se ampliaron los límites de deducibilidad del 1% y el 5%, al 10% y al 30%, respectivamente. V. Que no puede admitirse el argumento esbozado por la actora de que la normativa referida tenga naturaleza sancionatoria y en tal sentido cabe señalar que para interpretar el marco normativo que allí se fija, nuestro más Alto Tribunal ha expresado que no es admisible una interpretación que equivalga a la prescindencia del texto legal (Fallos: 300:558 y 687; 301:595 y 958, entre otros), desde que la primera fuente de hermenéutica de la ley es su letra (Fallo: 299:167). Por otra parte, la inconsecuencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador y por esto se reconoce conocer principio que las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como e ladero el que los concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 296:372; 297:142; 300:1080), en tanto que cuando la ley emplea determinados términos es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno, efecto a la voluntad del

legislador (Fallos: 299:167). Asimismo, este Tribunal ha sostenido que "... cuando existe una ley cuyo texto es claro y expreso (...) esta ley debe ser aplicada estrictamente y en el sentido que resulte de sus propios términos, aún cuando pareciera injusta, sin que le sea dable al juez, so pretexto de penetrar en su espíritu, hacer distinciones que no dimanen de ella, o resulten incompatibles con sus previsiones" ("Metalúrgica Tandil S.A.I.C. s/recurso de apelación— Impuesto a las ventas", sentencia del 28 de marzo de 1967). No Caben dudas, que mediante el artículo 30 de la ley 24.977 el legislador definía taxativamente el límite para computar deducciones por operaciones con sujetos monotributistas, incluyéndose el demandante en dicho ámbito aplicativo por las operaciones realizadas en los períodos impugnados siendo que se concretaban también las condiciones previstas por el art. 59 de la RG 619/99; reglamentaria de aquella norma. Ello así, la situación de la actora, vista desde la óptica de la generalidad del impuesto, resultaba idéntica a todos los sujetos que contrataran con monotributistas, y las consecuencias impositivas que derivaban de ejercer tal opción eran claramente preestablecidas por la ley. VI. En cuanto al planteo de inconstitucionalidad que formula la recurrente respecto al art. 30 de la ley 24.977, debe recordarse la restricción jurisdiccional que a este Tribunal le impone el art.185 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) a tenor del cual como regla, su sentencia no puede contener un pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y sus reglamentaciones a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas. VII. Respectó del agravio relativo a que correspondería en el caso la aplicación de los límites fijados por la ley N° 25.865 (B.O. 19/1/2004), en virtud del principio de ley penal más benigna, cabe anticipar que el mismo no puede prosperar. Que dicha cuestión ha sido analizada por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, en oportunidad de resolver con fecha 30/9/2008 la causa "Golba

Construcciones SA s/recurso de apelación —impuesto a las ganancias” (Expte. N° 20.642-I), donde dijo que “Nadie puede invocar un derecho adquirido a la deducción de todos o cualesquiera de los gastos necesarios para obtener o conservarlas las rentas gravadas en los términos del artículo 80 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. por el D. 649/1997 y sus modificaciones), sino sólo a las erogaciones cuya deducción está prevista por las leyes, por lo que no es suficiente argumentar que las particularidades del régimen tienen un efecto negativo sobre la equitativa distribución de los impuestos y cargas públicas, en tanto esa apreciación constituye una determinación de política fiscal, concebida y formulada por el legislador en los términos ya descriptos y cuyo éxito o fracaso son de su exclusiva responsabilidad. Como se ha dicho, no compete a los jueces resolver cuestiones del política económica y fiscal, ni sustituir las soluciones adoptadas por el legislador so pretexto de error, prescindiendo del texto legal que es aplicable sin esfuerzo de interpretación para instituir, en lugar de él, la ley que debe regir la materia (v. Fallos: 316:2732, Consids. 6 y 7; 318:676; 321:1792, 322:227, entre, otros).” “VI. Que, por otra parte, en Fallos: 310:462 y 320:763 y 769, se preciso que en la aplicación de la regla de la ley más benigna son irrelevantes las modificaciones introducidas en las normas reglamentarias coyunturales que integran el tipo definido “en blanco” por la ley determinativa de la infracción, de manera tal que la derogación o alteración, de tales normas circunstanciales resulta indiferente en tanto el tipo de la infracción definido por la ley subsista, más allá de que ya no se mantenga la situación práctica que motivó el dictado de la legislación sustantiva derogada o modificada. Por tal razón la sustitución del régimen de la ley 24.977 por el de la ley 25.865, cuya vigencia es posterior al tiempo de los hechos del caso y el consiguiente incremento del límite de las operaciones cuyos montos son deducibles, no hace desaparecerla infracción a los preceptos contenidos en el artículo 30 de la primera.” Atento lo expuesto, la pretensión de encuadrar tal modificación como ley penal más

benigna, no resulta procedente. A mayor abundamiento considero conveniente remarcar que “Las modificaciones que se introducen a una norma, por ser demostrativas de un cambio de criterio impositivo, no pueden aplicarse a casos regidos por la legislación anterior y sólo rigen para el futuro (CSJN, “Cifuni, Andrés s/apelación-impuesto réditos y beneficios extraordinarios”, sentencia del 25/8/1967). De acuerdo con lo expuesto, y dado que la pericia contable producida a fs. 59/61 ha sido realizada teniendo en cuenta los porcentajes que fija la ley N° 25.865, no procede hacer mérito alguno de lo informado por los peritos por no aportar elemento alguno que sirva para sustentar la posición de la recurrente. Por los argumentos expuestos cabe concluir que el criterio seguido por el Fisco Nacional para practicar el ajuste del tributo bajo examen se ajusta a derecho. VIII. Que a tenor de lo decidido en el Considerando precedente, corresponde confirmar los intereses resarcitorios liquidados en el acto recurrido, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif), y que la actora no ha formulado agravios contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su cálculo. IX. Finalmente cabe referirse a la sanción aplicada conforme el art. 45 de la ley 11.683. 1. Que la recurrente plantea la nulidad de la misma con sustento en que el mismo funcionario que instruyó el sumario es el que posteriormente resolvió su imposición. Que cabe adelantar que dicho agravio no puede prosperar. Que para arribar a dicha conclusión debe tenerse presente que del cotejo de las actuaciones administrativas se evidencia que el juez administrativo actuó conforme a las disposiciones de la ley procesal específica, esto es la Ley N° 11.683, que expresamente fija el procedimiento que debe llevarse a cabo en el caso de que corresponda aplicar multas, sin que se advierta que la resolución bajo examen ostente vicio alguno. Resulta pertinente señalar que a fin de instruir el sumario correspondiente el juez administrativo deberá correr vista al contribuyente exponiendo detalladamente los cargos e impugnaciones detectados a fin de que pueda formular su defensa y aporte

las pruebas que estime conducentes para reafirmar su tesis; y en tal sentido la vista previa, tal como se encuentra receptada legalmente, no comprende la emisión de juicio alguno respecto de la procedencia o no de una eventual sanción, sino que se dirige, a garantizar el derecho de defensa del administrado, lo que recién se dará en oportunidad de dictarse el acto administrativo que imponga la sanción. Por lo demás, no resultan aplicables los precedentes de la CSJN, citados por la actora, in re “Quiroga” y “Llerena” por tratarse de supuestos procesales distintos a los aquí abordados, como así tampoco corresponde expedirse acerca de la inconstitucionalidad planteada respecto de las normas procedimentales de la ley 11.683 y el Decreto 618/97, atento la restricción establecida a este Tribunal por el art. 185 de la ley de rito fiscal. 2. Sobre la procedencia de la multa, cabe señalar que si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley N° 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, “Velocidad Tiempo Cero S.A. C/ DGI”, Sala II, del 28/06/2007; “La Rueda Porteña SA c/ AFIP — DGI”, Sala IV, del 27/10/1998) y es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce, en las infracciones tributarias, sin que la actora haya acreditado, en estos autos la falta de culpa que se le imputa. Que de acuerdo con las circunstancias analizadas en el presente decisorio, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada la sanción prevista en el art. 45 de la ley de rito y no habiendo elemento alguno que justifique una dispensa a la sanción impuesta en autos, corresponde disponer su confirmación. X. Por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas. La doctora Sirito dijo: Que adhiere al voto precedente; El doctor Brodsky dijo: Que

adhiera a las conclusiones de la Dra. Gómez. Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría se resuelve: Confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas. — María Isabel Sirito. Edith Viviana Gómez.¹⁵

G – Opinión AFIP ante consulta formulada por contribuyentes. (ID 664999).

¿Tengo alguna limitación para la deducción de gastos por compras a monotributistas?

31/10/2005 12:00:00 a.m.

Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Monotributo, por las operaciones efectuadas con éstos, sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:

- a) Respecto de un mismo proveedor: Hasta un 2%, y
- b) Respecto del conjunto de proveedores: Hasta un total del 8%.

Estos porcentajes se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal. Dicha limitación no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente. Se entiende que revisten el carácter de "recurrentes", las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:

a) 23, de tratarse de compras, o

¹⁵ Tribunal Fiscal de la Nación, Caso "Cinergy S.A." (5/7/2012).

b) 9, de tratarse de locaciones o prestaciones.

Fuente: Art. 43 Decreto N° 1/2010 y Art. 36 RG 2746/10. ¹⁶

¹⁶ ID 664999, Agencia Fiscal Ingresos Públicos, (31/10/2005).

Capítulo V
Hipótesis del trabajo.

Sumario: a) Ejemplos prácticos. B) Comparación intención del legislador, fallo de la corte, conclusiones personales y de autores reconocidos.

A – Ejemplos prácticos.

Ejercicio

Planteo

Juan Loser le suministra la siguiente información a efectos de que determine el importe que es posible deducir por las compras o locaciones efectuadas con monotributistas.

Total de compras del período: 170.000 (incluye las compras de bienes de uso).

Compras con monotributistas:

* Rubén Folco -prestación de servicios-

Fact. 0001-00000080 900,00
Fact. 0001-00000098 1.500,00
Fact. 0001-00000099 500,00
Fact. 0001-00000100 400,00
Fact. 0001-00000110 1.000,00
Fact. 0001-00000115 200,00
Fact. 0001-00000130 500,00
Fact. 0001-00000133 800,00
Fact. 0001-00000135 900,00
Fact. 0001-00000150 100,00

* Luis Ambrosio -venta de cosas muebles-

Fact. 0001-00001000 9.000

* José Aguilera -prestación de servicios-

Fact. 0001- 00000030 10.000

Fact. 0001-00000052 10.000

* Francisco Ruiz

Fact. 0001-00000111 2.000

* María Paz Méndez

Fact. 0002-00000313 5.000

* Federico Dodi

Fact. 0001-00000087 4.000

* Luis Luna -Régimen de inclusión social-

Fact. 0001-00000001 500,00

Solución propuesta

Consideramos que según el texto de la norma, al aludir al total de las compras, locaciones y/o prestaciones, el importe a considerar incluye el impuesto al valor agregado.

En el caso del prestador Rubén Folco, la deducción es del 100% de las locaciones, ya que supera la 9 operaciones -trabajamos bajo el supuesto de que cada una de dichas facturas representa prestaciones independientes-.

Operaciones no recurrentes:

Proveedor/prestatario	Importe de las compras	de Límite 2%	del A deducir
Luis Ambrosio	9.000	3.400	3.400
José Aguilera	20.000	3.400	3.400
Francisco Ruiz	2.000	3.400	2.000
María Paz Méndez	5.000	3.400	3.400
Federico Dodi	4.000	3.400	3.400
	40.000		15.600

A su vez, el total de compras o prestaciones con monotributistas no recurrentes no puede superar el 8% del total de las compras, prestaciones y locaciones. El 8% del total de compras asciende a \$ 13.600.

Es decir que el importe a deducir no puede superar los \$ 13.600.

La prestación efectuada con Luis Luna no es deducible por tratarse de un sujeto adherido al régimen de inclusión social.

EJERCICIO N° 2.

ADHESION CON POSTERIORIDAD AL INICIO DEL AÑO CALENDARIO O CIERRE DEL EJERCICIO COMERCIAL.

El contribuyente Ariel Basteiro es abogado y obtiene ingresos únicamente por el ejercicio de su profesión.

Se solicita analizar si corresponde que el contribuyente presente Declaración Jurada del impuesto a la ganancias por el período fiscal 2010, teniendo en cuenta que se encuentra inscripto como monotributista desde el 1 de agosto de dicho año.

Solución:

De conformidad con lo establecido en el art. 41 del reglamento del Régimen Simplificado, surge que el contribuyente en cuestión tiene que presentar declaración jurada del impuesto a las ganancias, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- Debe declarar como renta sujeta a impuesto, la percibida en el período que abarca desde el 01/01/2010 hasta el 31/08/2010. Toda vez que el artículo mencionado supra prevé que los responsables que adhieran al Régimen Simplificado con posterioridad al inicio del año calendario o al cierre del ejercicio comercial, según corresponda. Deberán computar en la determinación del impuesto a las ganancias el resultado atribuible al período entre dicho inicio o cierre y el último día del mes en que Sefectuaron la opción, ambos inclusive.
- Respecto a los gastos y amortizaciones, debe computarlos en forma proporcional.
- En lo que hace a las rentas percibidas en el período que va desde el 01/09/2010 hasta el 31/12/2010, deberán figurar como ingresos exentos en el cuadro de justificación de variaciones patrimoniales.
- Las deducciones personales podrán ser computadas íntegramente.

EJERCICIO N° 3.

RENUNCIA.

Horacio Font, responsable monotributista, decidió renunciar al Régimen Simplificado a partir del día 15 de setiembre de 2010, en atención a que la mayoría de sus clientes son Responsables Inscriptos en el IVA, con lo cual su cambio de condición no le ocasionaría ningún perjuicio fiscal.

Determine si el contribuyente debe presentar su Declaración Jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2010 e ingresar el impuesto.

Solución:

De acuerdo con lo establecido por el art. 42 del reglamento, cuando opere la renuncia al Régimen Simplificado, la determinación del impuesto a las ganancias del período comprendido entre el primer día del mes siguiente al de la renuncia y el de la finalización del ejercicio, ambos inclusive (esto es, en el caso, el período que va desde el 01/10/2010 hasta el 31/12/2010), se practicará, con arreglo a las normas de la ley de dicho tributo, considerando los ingresos y gastos devengados o percibidos, según corresponda.

Por lo tanto, el contribuyente tiene que presentar su Declaración Jurada e ingresar el gravamen, conforme las siguientes aclaraciones:

- Debe declarar como ganancia neta sujeta a impuesto a la obtenida en el período comprendido entre el 01/10/2010 y el 31/12/2010.
- Respecto a los gastos y amortizaciones, debe computarlos en forma proporcional.
- En lo que hace a las rentas percibidas en el período que va desde el 01/01/2010 hasta el 30/09/2010, deberán figurar como ingresos exentos en el cuadro de justificación de variaciones patrimoniales.
- Las deducciones personales podrán ser computadas íntegramente.

EJERCICIO N° 4.

PROVEEDORES MONOTRIBUTISTAS. LIMITACION DE LA DEDUCCION.

La firma AUO SRL esta confeccionando su Declaración Jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal cerrado el 28/02/2010. Necesita determinar si debe realizar algún ajuste impositivo por el hecho de haber trabajado con proveedores monotributistas, conforme el siguiente detalle:

- Adquisiciones de artículos de limpieza y perfumería. Al final del ejercicio contaba con 30 facturas de compra.

- Dra. Agustina Mouzo, contadora pública, brinda asesoramiento impositivo y contable, cobrando todos los meses \$ 700 en concepto de honorarios. Al 28/02/2010 había entregado a la sociedad las 12 facturas mensuales por los servicios prestados.

- En octubre de 2009 cambió la firma que realizaba el soporte informático. Por tal motivo, al cierre del ejercicio tenía 8 facturas de la empresa Planeta Computadora SA (cada una por \$ 1.000) y 4 facturas de la firma Mi PC SA (cada una por \$ 1.200).

El total de compras, locaciones y prestaciones del período ascendió a \$ 50.000.

Solución:

Antes de analizar cada uno de los puntos, cabe traer a consideración lo dispuesto por el art. 36 de la RG (AFIP) 2746, la que establece que se consideran operaciones recurrentes a aquellas realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a 23 en el caso de compras y 9 en el caso de locaciones y prestaciones.

Por lo expuesto, en el primer supuesto, estamos en presencia de 30 adquisiciones de productos de limpieza, con lo cual configura una operación recurrente (cantidad de compras mayor a 23), no sujeta a limitación alguna, siendo deducible en su totalidad.

En el segundo supuesto, se trata de una prestación de servicios, en cuyo caso se exigen 9 operaciones para ser considerado un proveedor recurrente. Debido a que la Cdora. facturó honorarios los doce meses del año, se trata también de un gasto 100% deducible, no sujeto a ninguna limitación.

Finalmente, en el último punto también se observan prestaciones de servicios. Uno de los proveedores facturó ocho operaciones, mientras que el otro, cuatro; por tal motivo, como ninguno de los dos posee más de 9 facturas, las mismas se encontrarán sujetas a la limitación de la deducción

del gasto, conforme lo estipulado por el art. 29 del Anexo de la ley y por el art. 43 del reglamento.

Sentado lo que antecede, los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos monotributistas sólo podrán computar en su declaración del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta en un 2% y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del 8%, en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones y prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal.

Por lo expuesto, los límites a considerar serán:

- Límite del 2% por un mismo sujeto proveedor:

Total de compras, locaciones y prestaciones: \$ 50.000 x 2 % = \$ 1.000.

En el caso de Planeta Computadora SA el total de operaciones asciende a \$ 8.000 (\$ 1.000 x 8 facturas), pero la sociedad por aplicación de este límite sólo podrá deducirse la suma de \$ 1.000; mientras que en el caso de Mi PC SA el total de operaciones llega a \$ 4.800 (\$ 1.200 x 4 facturas), por lo que en esta instancia también podrá deducirse sólo \$ 1.000.

- Límite del 8% sobre el total de compras, locaciones y prestaciones:

\$ 50.000 x 8% = \$ 4.000

La sociedad podrá deducirse por estas operaciones el importe que surja del menor de los límites detallados, el cual equivale a \$ 1.000. Ello así, procederá a tomar un total de \$ 2.000 (\$1.000 de Planeta Computadora SA y \$ 1.000 de Mi PC SA).

EJERCICIO N° 5.

PROVEEDORES MONOTRIBUTISTAS. LIMITACION DE LA DEDUCCION.

Se solicita determinar el monto deducible por compras a proveedores monotributistas por el período fiscal 01/01/2010 al 31/12/2010 de la sociedad "AG SA", de acuerdo con los datos que a continuación se detallan, y que corresponden al período citado:

- Compras de materias primas: \$ 20.000.
- Compras de mercaderías: \$ 30.000.
- Total de prestaciones y locaciones contratadas: \$ 20.000.

El detalle de los proveedores monotributistas, con el total de operaciones se expone a continuación:

- Sra. María Pérez: monto total de operaciones \$ 1.000, correspondiente a 5 facturas por tareas de asesoramiento en materia de comercio exterior.
- Sra Cristina Alé: monto total de operaciones \$ 2.500, correspondientes a 15 facturas por compras de artículos de librería.
- Sr. Carlos García: monto total de operaciones \$ 9.000, correspondientes a 10 facturas por tareas de asesoramiento en materia laboral.
- Sr. Martín Linch: monto total de operaciones \$ 3.000, correspondientes a 6 facturas por tareas de mantenimiento eléctrico.

Solución:

En principio, corresponde analizar la situación particular de cada proveedor, a efectos de determinar si se trata de operaciones recurrentes o no:

- Sra. María Pérez: en virtud de que el art. 36 de la RG (AFIP) 2746 estipula que se exigen 9 operaciones como mínimo, para estar en presencia de operaciones recurrentes, en el caso de locaciones y prestaciones; y dado que este proveedor solo presentó 5 facturas, es dable concluir que se trata de un proveedor monotributista no recurrente, sujeto a la limitación de la deducción.

- Sra. Cristina Alé: en el caso de compras, se exigen 23 operaciones como mínimo para estar en presencia de un proveedor recurrente. En atención a que este sujeto sólo presentó 15 facturas, se observa que también se trata de un proveedor no recurrente, sujeto a la limitación de la deducción.

- Sr. Carlos García: se trata de una prestación de servicios, exigiéndose, tal como se ha visto, un mínimo de 9 operaciones para considerar al proveedor recurrente. Dado que este responsable presentó 10 facturas, es un proveedor recurrente, deducible en su totalidad.

- Sr. Martín Linch: se trata al igual que en el punto de anterior, de una prestación de servicios, pero como el proveedor sólo reúne 6 operaciones, se considera como no recurrente, sujeto a limitación.

Ahora bien, vista la situación de cada proveedor, consideraremos la cuestión de la limitación de la deducción.

En principio, cabe tener presente que el monto total a considerar para el cálculo del límite asciende a \$ 70.000 (\$ 20.000 + \$ 30.000 + \$ 20.000).

Límite por proveedor: \$ 1.400 (2% de \$ 70.000).

Límite general: \$ 5.600 (8% de \$ 70.000).

Operaciones realizadas con proveedores monotributistas durante el período 01/01/2010 al 31/12/2010:

PROVEEDOR	¿ES RECURRENTE?	MONTO TOTAL DE LAS OPERACIONES	LIMITE
MARIA PEREZ	NO	\$ 1.000	\$ 1.000

CRISTINA ALE	NO	\$ 2.500	\$ 1.400
CARLOS GARCIA	SI	\$ 9.000	-----
MARTIN LINCH	NO	\$ 3.000	\$ 1.400
TOTAL		\$ 15.500	\$ 3.800

De lo expuesto surgen los siguientes límites:

Total sumatoria de límite computable por cada proveedor: \$ 3.800.

Límite 8 % total de compras, locaciones y prestaciones: \$ 5.600.

De ambos límites debe tomarse el menor, es decir que la sociedad podrá deducirse por las compras a monotributistas (no recurrentes) la suma de \$ 3.800.

Ahora bien, los \$ 9.000 correspondientes a las operaciones con el Sr. Carlos García, son 100% deducibles, dado que se trata de un proveedor recurrente.

Por lo expuesto, debido a que el total de compras a monotributistas ascendió a \$ 15.500 y que sólo resultan deducibles \$12.800 (\$ 3.800 + \$ 9.000), la sociedad deberá efectuar un ajuste impositivo por Columna II de \$ 2.700 (\$ 15.500 - \$ 12.800).

B – Comparaciones entre intencionalidad del legislador, fallo corte y conclusión personal y de autores reconocidos.

La intención del legislador, al imponer esta limitación a erogaciones que serían plenamente deducibles por estar afectadas a la obtención de ganancias gravadas o al mantenimiento de su fuente generadora, es evitar la evasión impositiva producida por la obtención de "facturas de favor", con la finalidad de disminuir la carga tributaria final. Pero con la redacción otorgada a la ley, el legislador avanza sobre las relaciones jurídicas privadas, introduciendo limitaciones y orientando las operaciones hacia determinados sujetos, en este caso aquellos incluidos en el régimen general, en desmedro de los pequeños contribuyentes, afectando así **derechos y garantías constitucionales**.

La posición del Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo ["Golba Construcciones SA s/apelación s/impuesto a las ganancias"](#) (TFN - Sala A - 7/6/2006), que dictaminó que el planteo de inconstitucionalidad con fundamento en la garantía de igualdad no puede formularse en principio, sino por aquellos respecto de los cuales la ley atacada establece la discriminación -en este caso, los monotributistas-, en tanto sólo el titular actual del derecho que se pretende vulnerado puede peticionar y obtener el ejercicio del control de constitucionalidad de las leyes. También en este fallo el Tribunal señaló "que el principio de igualdad, que establece el artículo 16 de la Constitución Nacional, sólo requiere que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos lo que se concede a otros en idénticas circunstancias, mas no impide que el legislador contemple en forma diferente situaciones que se consideren distintas, cuando las distinciones no sean arbitrarias ni respondan a un propósito de hostilidad contra determinados individuos o grupos de personas, ni encierren indebido privilegio personal o de grupo". Es decir que el Tribunal sostiene que el planteo de inconstitucionalidad debería ser planteado por el sujeto monotributista, que es quien ve afectada la garantía

de igualdad, y no por la empresa que no ha podido deducir el gasto en el impuesto a las ganancias. A mi entender, la ley está efectuando discriminaciones en desmedro del monotributista: hay desigualdad de tratamiento en la misma ley para el desarrollo de las mismas actividades, según el régimen en el que se encuentre inscripto el sujeto, razón por la cual el responsable monotributista estaría en condiciones de efectuar dicho planteo.

Los artículos 29 de la ley 26565 y 43 del decreto 1/2010 constituyen un claro ejemplo de que, también en materia tributaria, existe la precarización constitucional, toda vez que se vulneran principios supremos de **igualdad, equidad, libertad económica y legalidad.**

Esto constituye lo que la doctrina denomina la "desconstitucionalidad" del ordenamiento jurídico.¹⁷ Ésta no proviene de una ruptura constitucional, sino de un ordenamiento subordinado a las necesidades de recursos tributarios y de sustituir la ineficacia de la labor fiscalizadora del Organismo.

Si bien la ley delega en el Poder Ejecutivo la reglamentación del artículo 29, la Corte Suprema ha dicho que dicha facultad tiene por finalidad reglar pormenores y detalles necesarios para la implementación de la ley, siempre que tal facultad reglamentaria sea ejercida respetando el espíritu de la ley.

También ha dicho la doctrina que es interpretación uniforme que la disposición reglamentaria no puede apartarse del texto de la ley reglamentada, pues si bien el principio de legalidad alcanza satisfacción, toda vez que la política legislativa haya sido ciertamente definida, ello no autoriza al Poder Ejecutivo, y menos a órganos jerárquicamente dependientes como

¹⁷ BERTAZZA, Humberto J. y DIAZ ORTIZ, José A.: La relación Fisco-Contribuyente Ed. Errepar (Bs. As. – 2003).

es la AFIP, a alterar su espíritu con excepciones reglamentarias, al tiempo de ejercer sus facultades propias, y fue con este criterio que la Corte declaró la invalidez de una resolución general de la Dirección General Impositiva (DGI) que, so pretexto de limitar el término para efectuar ciertas deducciones, en su esencia implicaba fijar un plazo de caducidad para el ejercicio de un derecho que reducía el término de prescripción de la acción de repetición.¹⁸

El caso bajo análisis también implica, en mi opinión, alterar el espíritu de la ley para limitar deducciones que representan erogaciones efectivamente realizadas y vinculadas con la obtención de ganancias gravadas.

De este modo, estaríamos frente a una **presunción que no admite prueba en contrario**, toda vez que el contribuyente no tiene la posibilidad de demostrar que la operación realmente se realizó y poder deducirla, como ocurriría frente a una salida no documentada, siendo deseable que las presunciones respeten los principios constitucionales y propios del derecho tributario, entre los cuales se encuentra el de la realidad económica del hecho imponible. La utilización de limitaciones y presunciones como técnica legislativa debe tener causas legítimas, pero nunca pueden justificarse por la incapacidad legislativa para la definición de hechos imponibles reales, o por la ineficiencia en el accionar de la Administración Tributaria.

Debemos exigir, en beneficio de la relación Fisco-Contribuyente, el respeto irrestricto de los principios constitucionales de legalidad, equidad, libertad económica e igualdad.

¹⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C.: Procedimiento tributario y de la seguridad social - 9a. ed. Ed. Lexis-Nexis (Bs. As. – 2005) (actualizado por NAVARRINE Susana C).

Índice bibliográfico

BERTAZZA, Humberto J. y DIAZ ORTIZ, José A.: La relación Fisco-Contribuyente “Ed. Errepar” (Bs. As. – 2003).

GARCIA VIZCAINO, Catalina: Derecho tributario “Ed. Lexis-Nexis” (Bs. As. – 2007).

JARACH, Dino: El hecho imponible - 3a. ed. “Ed. Abeledo-Perrot” (Bs. As. – 2004).

NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén: Presunciones y ficciones en el derecho tributario - 3a. ed. “Ed. Lexis-Nexis” (Bs. As. – 2006).

RODRIGUEZ, Marcelo: El nuevo monotributo “Ed. Errepar” (Bs. As. – 2010).

-----, resolución general 2746 (s.d.)

-----, resolución general 24977 régimen simplificado para pequeños contribuyentes (s.d.)

-----, impuesto a las ganancias. (s.d.)

Indice

Pág.

Resumen_____	0
Prologo_____	1

Capitulo I

Presentación de la problemática.

A – Introducción_____	2
B – Análisis de la limitación legal a la deducción del gasto_____	4
C – Análisis de la reglamentación en lo referente a la limitación del gasto____	9

Capítulo II

Estado actual del conocimiento.

A – Extracto ley 24977 régimen simplificado para pequeños contribuyentes monotributistas._____	14
B – Normas referidas al impuesto a las ganancias_____	15
C – Extracto de la resolución general (afip) 2746_____	16

Capítulo III

Objetivos.

A – Análisis de la limitación legal a la deducción del gasto	18
B – Recurrencia una excepción a la regla	19
C – Situación sobre bienes de uso	21
D – Monotributo v.s. Principio de la igualdad	21

Capítulo IV

Marco teórico a utilizar.

A – Norma referida al impuesto a las ganancias	24
B – Jurisprudencia judicial operaciones con proveedor monotributista.	29
C – Resolución general (afip) 2746 2616 y modificatoria	30
D – Jurisprudencia Golba construcciones	33
E – Dictamen (DAT) n 9/2009 impuesto ganancia compras afectada a monotributista: limites en su deducción	44
F – Jurisprudencia Cinergy s.a.	50
G – Opinión AFIP ante consulta formuladas por contribuyentes (ID 664999)	58

Capítulo V

Hipótesis del trabajo.

A –Ejemplo práctico	60
B – Comparación intención del legislador, fallo de la corte, conclusiones personales y de autores reconocidos	70